استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية

(دراسة ميدانية)

د. سليمان مصطفى الدلاهمة *

* أستاذ مساعد - قسم المحاسبة- كلية العلوم الإدارية والاقتصادية - جامعة القدس المفتوحة / فرع المملكة العربية السعودية.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة معرفة على مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد صممت استبانة، ووزعت على عينة الدراسة. حُللت البيانات إحصائياً.

وقد أظهرت الدراسة النتائج الآتية: -

١. أكثر أساليب المحاسبة الإدارية استخداماً في الشركات المساهمة السعودية هو أسلوب الموازنات التشغيلية ثم الموازنات الرأسمالية.
٢. أقل أساليب المحاسبة الإدارية استخداماً في الشركات المساهمة السعودية هو أسلوب تحليل المدخلات والمخرجات وأسلوب البرمجة الخطية.
٣. أهم مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية أنها تساعد في عملية التخطيط.
٤. عدم توافر الكوادر المحاسبية المؤهلة أهم العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية.

Abstract

This study aims at identifying the extent of using Managerial Accounting Techniques in Saudi Shareholding Companies. In order to achieve the objectives of the study, a questionnaire was developed and distributed to the sample of the study. Statistical analysis was used. The study concluded the following:-

1. *Operational and capital budgets techniques are the most used by Saudi Shareholding Companies.*
2. *Input-Output analysis and Linear Programming Techniques are the least used by Saudi Shareholding Companies.*
3. *The most important advantage of using managerial accounting techniques at Saudi shareholding companies is helping in planning Process.*
4. *The shortage of qualified accountants are the most important factor which limit the used of Managerial Accounting Techniques at the Saudi shareholding companies.*

المقدمة:

تتسم المحاسبة الإدارية بسمات عدة لها دلالاتها في توفير المعلومات المحاسبية التي تتلاءم والأغراض الرئيسة في منظمات الأعمال الهادفة للربح بصورة عامة ومن ذلك إعداد التقارير المحاسبية التي تتصف معلوماتها بالدقة والموضوعية للاستعانة بها في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرار (Johnson، ١٩٨٣)، (Kaplan، ١٩٨٣) (أبو طالب، ١٩٨٦). ويزخر الأدب المحاسبي بالدراسات التي قدمت أدلة وشواهد عن مدى الاستعانة بالأساليب العلمية للمحاسبية الإدارية وأدواتها التقليدية والحديثة ودورها في مساعدة الإدارة في تحقيق وظائفها المختلفة كالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (Scapens، ١٩٨٣)، (روهيل (وبراج، ٢٠٠١)، (Szendi، ١٩٩٣)، (الشرع وسفيان ٢٠٠٢). غير أن هذه الدراسات جاءت نتائجها متباينة، فمنها من كشفت عن وجود فجوة بين الجانب الأكاديمي لأساليب المحاسبة الإدارية. وأدواتها وبين الواقع التطبيقي من العاملين في مجال المحاسبة الإدارية وقد أفادت نتائج هذه الدراسات بأن أسباب الفجوة يعزى إلى أن مديري الشركات والمهتمين في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ليست لديهم الرغبة في مسايرة التطور العلمي لأساليب المحاسبة الإدارية وأدواتها ويفضلون استخدام الأساليب التقليدية مثل تحليل التعادل وتحليل التدفقات النقدية وتحليل سلوك التكاليف في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (Coates: ١٩٨٣)، أما أسلوب فترة الاسترداد فيستخدم في حالة تقويم الإنفاق الرأسمالي واتخاذ قرار قبوله أو رفضه (Pike، ١٩٨٨)، (Mclean، ١٩٨٨)، وهناك دراسات أشارت نتائجها إلى وجود توافق واتساق بين التطور العلمي لأساليب المحاسبة الإدارية وواقع تطبيقها في الحياة العلمية وذلك لقناعة المهتمين بأهمية الأساليب العلمية الحديثة للمحاسبة الإدارية وأن هذا التوافق يمثل تقدماً ملموساً في مجال تطبيق المحاسبة الإدارية (Lovell: ٢٠٠٣).

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في التعرف إلى المدى الذي وصلت إليه الشركات المساهمة السعودية في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة وما هي مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية؟ وما هي العوامل المؤثرة في إمكانية استخدامها؟

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية مساهمة المحاسبة الإدارية في تقديم المساعدة اللازمة للمديرين ليعينهم على القيام بوظائفهم من تخطيط ورقابة وتقويم أداء واتخاذ قرارات مختلفة أخرى كما أن هذه الدراسة تمثل المحاولة الأولى في المملكة العربية السعودية التي تتناول استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية بعد أن كانت هناك عدة دراسات أجريت في العديد من بلدان العالم.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف إلى مدى استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية والتعرف إلى أهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية وأدواتها ومعوقات استخدامها في الشركات المساهمة السعودية وتحديد أهم العوامل التي تحد من استخدام تلك الأساليب.

منهجية الدراسة:

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد استخدمت مناهج البحث الآتية:

١. **المنهج الوصفي:** وقد استخدمه الباحث من خلال الاستعانة بالدراسات التي تناولت موضوع أساليب المحاسبة الإدارية العلمية وكذلك الدراسات التي تعرضت إلى مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في دول العالم المختلفة.

٢. **المنهج التحليلي:** وقد استخدمه الباحث من خلال تحليل البيانات التي فرغت من الاستبانة التي تكونت من أربعة أقسام كالآتي:

١- القسم الأول: المعلومات العامة عن العاملين في الإدارة والإدارة المالية مثل الوظيفة والمؤهل العلمي والتخصص وسنوات الخبرة.

٢- القسم الثاني: فيشتمل على معلومات عن أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركة.

٣- القسم الثالث: فيمثل استطلاعاً لآراء المسؤولين عن المحاسبة الإدارية حول مزايا تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية والعوامل التي تحد من استخدام تلك الأساليب وذلك باستخدام مقياس ليكرت المكون من خمس نقاط تتدرج من ٥ إلى ١ حيث

يعني رقم (٥) كبير الأهمية و(٤) مهم و(٣) متوسط و(٢) قليل الأهمية و(١) عديم الأهمية. وعند تصميم الاستبانة استفاد الباحث من أفكار بعض الدراسات السابقة وعباراتها ومن أبرزها دراستا (رمضان ١٩٩٠)، و(الحمود ١٩٩٧).

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة السعودية التي تتداول أسهمها في سوق الأسهم السعودية بغض النظر عن القطاع الذي تنتمي إليه والتي يبلغ عددها (٧٠) شركة طبقاً لبيانات دليل المساهم (٢٠٠٥).

عينة الدراسة:

وزعت الاستبانة على ٥٥ شركة مساهمة من الشركات المساهمة السعودية بقطاعاتها المختلفة أي ما نسبته ٧٨,٥٧١ ٪ من المجتمع الإحصائي وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي ٤٥ استبانة أي ما نسبته ٦٤,٢٨٦٪ من المجتمع وهي نسبة مرتفعة نسبياً بالنسبة لحجم العينة كما أنها تقلل من احتمالات تحيز عدم الإجابة.

التحليل الإحصائي:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد استعان الباحث بالأساليب الإحصائية والاختبارات الآتية:

١- مقاييس النزعة المركزية والتشتت.
٢- اختبار Sign
٣- اختبار كروسكال واليس غير المعلمي.
٤- اختبار مان – وتني – غير المعلمي.

الدراسات السابقة:

زودت الدراسات السابقة في هذا المجال الفكر المحاسبي بالعديد من الأبحاث في مجال المحاسبة الإدارية ودورها وأهميتها في منظمات الأعمال، وقد اتفقت نتائجها على تنوع أساليب المحاسبة الإدارية في الواقع العملي أما في المملكة العربية السعودية فلم يجد الباحث

أي دراسة سابقة تناولت مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية. وفيما يأتي عرضٌ لأهم نتائج الدراسات السابقة في مجال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التي يشترك معظمها في استخدام الأسلوب العلمي الذي اعتمد على الاستبانة والاختبارات الإحصائية للنتائج.

وقد توصل (Awad، ١٩٧٠)، في دراسة ميدانية هدفت إلى تحديد الأهمية النسبية لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية والعوامل المؤثرة على تطبيقها في الولايات المتحدة الأمريكية على (٣٥) من الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم وذات أنشطة مختلفة، إلى أن أكثر الأساليب تطبيقاً في هذه الشركات هو أسلوب الموازنات التشغيلية يليها التكاليف المعيارية، ثم تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح، وأن متوسط عدد أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في الشركات (٣)، ووجد شركة واحدة تطبق جميع أساليب المحاسبة الإدارية وأفادت الدراسة أن العوامل التي تحد من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تتمثل في مقاومة الإدارة للتغير وموقف المحاسبين من الأساليب الجديدة. كما كشفت عن أن عدم توفر المحاسبين المؤهلين يعتبر من العوامل المهمة التي تحد من تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية مثل محاسبة المسؤولية وتحليل عائد المساهمة وتخطيط الانفاق الرأسمالي.

وأجريت دراسة ميدانية على مجموع من الشركات الصناعية الكبيرة ومتوسطة الحجم في تايوان لتحديد أهم أساليب المحاسبة الإدارية وأكثرها تطبيقاً (Chiu and Chang، ١٩٧٩)، وقد توصلت إلى أن الموازنات التخطيطية أكثر الأساليب استخداماً يليها أسلوب تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح ثم التكاليف المعيارية. كما أفادت الدراسة أن أقل الأساليب استخداماً هو أسلوب محاسبة المسؤولية وتحليل عائد المساهمة، أما أسلوب البرمجة الخطية وتحليل مسار الشبكة فقد كانت نادرة الاستخدام. كما كشفت الدراسة عن أن أكثر العوامل أهمية هو عدم توافر الكوادر المحاسبية المؤهلة التي تحد من تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية في هذه الشركات.

وأفاد (Scapens، ١٩٨٣)، في دراسة تحليلية للتعرف إلى مدى إمكانية التطبيق العملي لأساليب المحاسبة الإدارية أن معظم الأساليب المستخدمة المنشورة في مراجع المحاسبة الإدارية خلال ست سنوات قبل إجراء هذه الدراسة لم تتغير خلال العقدين الأخيرين مما يؤثر على تطور أساليب المحاسبة الإدارية واستخداماتها. ويرجع هذا غالباً إلى وجود مجموعة من العوامل، أهمها الوقت، والخبرة، والتدريب، والتقدم التكنولوجي والأكاديمي، وعدم ربطه بالواقع العملي، وعدم وجود جمعيات مهنية ترعى هذا الموضوع.

كما توصل (Sabri، ١٩٨٦) ، في دراسة ميدانية حول إمكانية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الزراعية، إلى غياب الإجماع على وجود هيكل متكامل لأساليب المحاسبة الإدارية يمكن تطبيقه في هذه الشركات لتحقيق أهداف وظائف الإدارة المختلفة. وهناك مجموعات من الأساليب تخدم كل مجموعة منها وظيفة معينة مثل أساليب خدمة وظيفة اتخاذ القرارات وأساليب خدمة وظيفة التخطيط ومجموعة أخرى لخدمة وظيفة الرقابة.

وكشفت دراسة ميدانية قام بها (Ratnatuga، etal، ١٩٨٨) حول إمكانية تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية لمساعدة متخذي القرارات والقائمين على الرقابة في قطاع التسويق بالشركات الصناعية للمواد الغذائية باستراليا، وعن أن الإدارات المالية بالشركات محل الدراسة تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مثل الموازنات الدورية، والتنبؤ بالمبيعات، وموازنات الرقابة، وتحليل الانحرافات لإمداد الإدارات التسويقية بالمعلومات لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرار. وبينت الدراسة أن أسلوب الموازنات غير المرنة في مجال الرقابة هو أكثر الأساليب أهمية وتطبيقاً.

وقد أثبتت الدراسة الميدانية التي قام بها (رمضان، ١٩٩٠) ، حول درجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الأردن، أن الشركات الصناعية الأردنية لا تعطي المحاسبة الإدارية الأهمية التي تستحقها، وأن أكثر الأساليب تطبيقاً لدى هذه الشركات هو أسلوب تحليل التعادل وأسلوب الموازنات التشغيلية والموازنات الرأسمالية. وهناك استخدام محدود لتحليل عائد المساهمة ومحاسبة المسؤولية، كما أن الأساليب الكمية لا تطبق في هذه الشركات لعدم توفر الخلفية العلمية والعملية الكافية لدى المحاسبين والإداريين وعدم وجود الوقت الكافي للتدريب.

وكذلك كشفت الدراسة التحليلية التي قام بها (Szendi، etal، ١٩٩٣) ، حول درجة اتجاه الشركات الصناعية في العالم نحو استخدام أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية بدلاً من الأساليب التقليدية المستخدمة حالياً، عن إمكانية استخدام أساليب حديثة من قبل هذه الشركات بالإضافة لاستخدام الأساليب التقليدية. وهذا الأمر يتطلب توفر دورات تدريبية مكثفة للعاملين في مجال المحاسبة الإدارية لمساعدتهم على استيعاب الأساليب الحديثة ومن ثم تطبيقها لتحقيق الأهداف العامة للشركات في عالم صناعي متطور.

وفي بريطانيا أظهر (Roslender، ١٩٩٥) ، في دراسته التحليلية لتقييم الوضع الحالي لأساليب المحاسبة الإدارية ودرجة استخدامها في ظل التغييرات الاقتصادية والاجتماعية

والسياسية المتابعة، مدى ضعف الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية ودرجة استخدامها لخدمة الإدارة مما أدى إلى سرعة استحداث أساليب جديدة ومتطورة لزيادة كفاءة الإدارة وفاعليتها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرار وكشفت الدراسة عن أهمية دور الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة بشكل عام.

أما الدراسة الميدانية التي قام بها كل من (الحمود وزيدان، ١٩٩٧) حول مدى استعمال أساليب المحاسبة الإدارية وطرق تقويم الإنفاق الرأسمالي من قبل الشركات المساهمة القطرية فقد كشفت نتائجها عن أن أكثر أساليب المحاسبة الإدارية استخداماً هي الموازنات التشغيلية ثم يليها الموازنات الرأسمالية ثم تحليل التكلفة والحجم والربح. كما أظهرت أن أهم مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من وجهة نظر المستجيبين، هي أنها تساعد في عملية الرقابة وأنها تساعد في عملية التخطيط. وأفادت الدراسة أن أكثر العوامل التي تحد من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية أهمية هو عدم توفر الكوادر المحاسبية المؤهلة في هذه الشركات، وعدم توافر المعلومات والمراجع التي تصف أساليب المحاسبة الإدارية، وهذا العامل يتعلق بالكوادر المحاسبية حيث أن المحاسبين المؤهلين يستطيعون الوصول إلى هذه المعلومات والمراجع اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

وقد أجرى (يحيى وآخرون، ٢٠٠٠) دراسة ميدانية حول أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت العراقية، وتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة عميقة وكبيرة بين الجانب الأكاديمي وأدوات المحاسبة الإدارية وأساليبها وواقع تطبيقها. ووجد أن أسلوب الموازنات كان الأكثر استخداماً في الوحدات الصناعية والمالية والخدمات، أما أسلوب التكاليف المعيارية ومحاسبة المسؤولية وتحليل التكلفة- الحجم - الربح فمحصور استخدامها في الوحدات الصناعية، ولم يستخدم أسلوب تحليل المدخلات- المخرجات على الإطلاق في أي من المنشآت التي شملتها الدراسة. وفيما يتعلق بالعوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية فقد كان أكثر عامل أهمية هو ضعف المؤهلات العلمية العالية للعاملين في مجال المحاسبة الإدارية.

يتبين من خلال العرض السابق المتتابع للدراسات السابقة في موضوع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، أن هناك اتفاقاً في نتائجها على أهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في دول العالم المختلفة، ويلمس الباحث أن هناك حاجة لدراسة مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية حيث أنه لا يوجد هناك دراسة متكاملة في هذا الموضوع فيما يتعلق بالمملكة والذي يعد على قدر كبير من الأهمية في عصرنا الحديث.

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة فقد اعتمد على الفرضيات الآتية : -

الفرضية الأولى: لا تطبق جميع الشركات المساهمة السعودية الأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية .

الفرضية الثانية: لا تختلف الشركات المساهمة السعودية من حيث القطاع عن بعضها البعض في درجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة .

الفرضية الثالثة : تزيد أهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات المساهمة السعودية عن المتوسط .

تحليل ومناقشة نتائج الدراسة:

الجدول (١)
توزيع المستجيبين حسب العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية	النسبة المجمعة
أكبر من ٤٠ سنة	٢٢	٤٨,٩	٤٨,٩
٣٠-٤٠ سنة	١٤	٣١,١	٨٠
أقل من ٣٠ سنة	٩	٢٠,٠	١٠٠
المجموع	٤٥	١٠٠ ٪	

يظهر الجدول (١) أن أغلب من قام بتعبئة الاستبانة تزيد أعمارهم عن ٣٠ سنة وقد بلغت نسبتهم " ٨٠ ٪ " أما الذين تقل أعمارهم عن ٣٠ سنة فقد بلغت نسبتهم ٢٠ ٪ .

الجدول (٢)
توزيع المستجيبين حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية	النسبة المجمعة
مدير عام	٤	٨,٩	٨,٩
نائب مدير عام	٦	١٣,٣	٢٢,٢٠
المدير المالي	١١	٢٤,٤	٤٦,٦٠
رئيس قسم المحاسبة	١٢	٢٦,٧	٧٣,٣٠
محاسبون	٩	٢٠,٠	٩٣,٣٠
أخرى	٣	٦,٧	١٠٠
المجموع	٤٥	١٠٠	

يبين الجدول(٢) توزيع المستجيبين حسب المسمى الوظيفي حيث يظهر منه أن معظم من قام بتعبئة الاستبانة هم من رؤوساء أقسام المحاسبة والمديرين الماليين والمحاسبين إذ بلغت نسبتهم ٢٦,٧٪ و ٢٤,٤ ٪ و ٢٠٪ على التوالي ، كما يتضح من الجدول أن ٧٣,٣ ٪ من المستجيبين

يشغلون وظيفة رئيس قسم المحاسبة أو أعلى ، وهذا يزيد من الثقة بالمعلومات المقدمة .

الجدول(٣)
توزيع المستجيبين حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية	النسبة المجمعة
دكتوراه	٧	٤ , ٤	٤ , ٤
ماجستير	٦	١٣ , ٣	١٧ , ٧
مؤهل مهني	٧	١٥ , ٦	٣٣ , ٣
بكالوريوس	٢٦	٥٧ , ٨	٩١ , ١
دبلوم	٣	٦ , ٧	٩٧ , ٨
ثانوية عامة	١	٢ , ٢	١٠٠
المجموع	٤٥	١٠٠	

يوضح الجدول(٣) توزيع المستخدمين حسب المؤهل العلمي ويظهر منه أن ما نسبته ١ , ٩١٪ من المستجيبين يحملون درجة البكالوريوس أو أعلى ، ويعكس ذلك قدرتهم على فهم أهمية دور المحاسبة الإدارية في خدمة ومساعدتها الإدارة لتحقيق أهدافها .

الجدول(٤)
توزيع المستجيبين حسب التخصص

التخصص	العدد	النسبة المئوية	النسبة المجمعة
المحاسبة	٣٢	٧١ , ١	٧١ , ١
إحدى تخصصات كلية الإدارة والاقتصاد	١٠	٢٢ , ٢	٩٣ , ٣
تخصصات أخرى	٣	٦ , ٧	١٠٠
المجموع	٤٥	١٠٠	

وتفيد المعلومات الواردة في الجدول(٤) أن أغلب المستجيبين متخصصون في المحاسبة حيث بلغت نسبتهم ١ , ٧١٪ . ويرى الباحث أن هذه النسبة عالية ولها تأثير على نوعية

الإجابة المقدمة في حين بلغت نسبة تخصصات كلية الإدارة والاقتصاد الأخرى ٢٢,٢٪ والتخصصات الأخرى ٦,٧٪.

الجدول(٥)

توزيع المستجيبين حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية	النسبة المجمعة
أكثر من ١٠ سنوات	١٢	٢٦,٧	٢٦,٦
٦-١٠ سنوات	٢٧	٦٠,٠	٨٦,٧
٥ سنوات فأقل	١٦	١٣,٣	١٠٠
المجموع	٤٥	١٠٠	

وفيما يتعلق بتوزيع المستجيبين حسب سنوات الخبرة يبين الجدول(٥) أن ما نسبته ٨٦,٧٪ من المستجيبين تزيد خبرتهم عن ٦ سنوات وهذا يضفي على نتائج الدراسة مصداقية نظراً لدقة المعلومات المجمعة عن طريق هؤلاء المستجيبين.

الجدول(٦)

توزيع المستجيبين حسب الأشخاص العاملين في الجهة المعنية بالمحاسبة الإدارية

عدد الأشخاص العاملين في المحاسبة الإدارية	العدد	النسبة المئوية	النسبة المجمعة
لا أحد	٢	٤,٤	٤,٤
١-٥	٥	١١,١١	١٥,٥
٦-١٠	٢٧	٦٠,٠	٧٥,٥
١١-١٥	٨	١٧,٨	٩٣,٣
أكثر من ١٥	٣	٦,٧	١٠٠
المجموع	٤٥	١٠٠	

أما الجدول(٦) فقد بين توزيع المستجيبين حسب الأشخاص العاملين في الجهة المعنية بالمحاسبة الإدارية وأظهر أن ما نسبته ٩٥,٦ ٪ من الشركات المستجيبة لديها جهة معنية

بالمحاسبة الإدارية وهذا مؤشر ودليل على إدراك الشركات السعودية لأهمية المحاسبة الإدارية.

الجدول(٧)

توزيع المستجيبين حسب الجهة التي يتبع لها قسم المحاسبة الإدارية

الجهة	العدد	النسبة المئوية
المدير العام	٨	١٧,٨ ٪
مدير التخطيط	٤	٨,٩ ٪
المدير المالي	٢٤	٥٣,٣ ٪
رئيس قسم المحاسبة	٦	١٣,٣ ٪
أخرى	٣	٦,٧ ٪
المجموع	٤٥	١٠٠ ٪

وفيما يتعلق بالجدول(٧) فيلاحظ أن ٥٣,٣ ٪ من الشركات المستجيبة يتبع فيها قسم المحاسبة الإدارية للمدير المالي، ويليها ما نسبته ١٧,٨ ٪ يتبع فيها قسم المحاسبة الإدارية للمدير العام، ثم ما نسبته ١٣,٣ ٪ يتبع فيها قسم المحاسبة الإدارية لرئيس قسم المحاسبة، وما نسبته ٨,٩ ٪ من الشركات المستجيبة يتبع فيها قسم المحاسبة الإدارية لمدير التخطيط، وهذه النتيجة تؤكد على اهتمام الشركات المساهمة بالمحاسبة الإدارية.

الجدول(٨)

توزيع الشركات المستجيبة حسب القطاع

القطاع	العدد	النسبة المئوية
البنوك	٦	١٣,٣ ٪
الصناعة	١٧	٣٧,٨ ٪
الاسمنت	٣	٦,٧ ٪
الخدمات	١٣	٢٨,٩ ٪
الكهرباء	١	٢,٢ ٪
الزراعة	٥	١١,١ ٪
المجموع	٤٥	١٠٠٪

يتضمن الجدول(٨) توزيع الشركات المستجيبة حسب القطاع الذي تنتمي إليه وأن نسبة ١٠٠ ٪ توزعت ما بين صناعي ٣٧,٨ ٪ ، و الخدمات ٢٨,٩٪، و البنوك ١٣,٣٪، والزراعة ١١,١٪ والاسمنت ٦,٧٪، والكهرباء ٢,٢٪، إذ تبين أن أعلى نسبة هي نسبة قطاع الصناعة.

الجدول(٩)
مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية موزعة حسب القطاع

الأسلوب	قطاع البنوك		قطاع الصناعة		قطاع الاسمنت		قطاع الخدمات		قطاع الكهرباء		قطاع الزراعة		جميع الشركات	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
الموازنات التشغيلية	٦	٪١٠٠	١٣		٣	٪١٠٠	١٢	٪٩٢,٣	١	٪١٠٠	٣	٪٦٠	٣٨	٪٨٤,٤
الموازنات الرأسمالية	٥		١٣		٣	٪١٠٠	١٠	٪٧٦,٩	١	٪١٠٠	٣	٪٦٠	٣٥	٪٧٧,٨
التكاليف المعيارية	٠	–	٩	٪٥٢,٩	٢	٪٦٦,٧	٨	٪٦١,٦	–	–	–	–	١٩	٪٤٢,٢
محاسبة المسؤولية	٤	٪٦٦,٧	١٠	٪٥٨,٨	١	٪٣٣,٣	–	–	–	–	–	–	١٥	٪٤٢,٢
تحليل التكلفة والحجم والربح	٦	٪١٠٠	١٢	٪٧٠,٦	٢	٪٦٦,٧	–	–	–	–	٣	٪٦٠	٢٣	٪٤٨,٩
أسعار التحويل	٣	٪٥٠	٥	٪٢٩,٤	٢	٪٦٦,٧	–	–	–	–	١	٪٢٠	١١	٪٢٤,٤
عائد المساهمة	٦	٪١٠٠	٤		٢	٪٢٣,٥	–	–	–	–	–	–	١٢	٪٢٦,٧
تحليل المدخلات والمخرجات	٣	٪٥٠	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	٣	٪٦,٧
البرمجة الخطية	٣	٪٥٠	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	٣	٪٦,٧

يبين الجدول(٩) نسب استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية بشكل عام، وحسب القطاعات لهذه الشركات، حيث يتضح أن أكثر الأساليب استخداماً من قبل الشركات المساهمة السعودية بشكل عام هي الموازنات التشغيلية إذ بلغت نسبته ٨٤,٤٪، ثم يليه أسلوب الموازنات الرأسمالية ٧٧,٨ ٪. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه (رمضان، ١٩٩٠) و (الحمود وإبراهم، ١٩٩٧) (يحيى وآخرون، ٢٠٠٠). وجاء في المركز الثالث أسلوب تحليل التكلفة والحجم والربح بنسبة ٤٨,٩٪. أما الأساليب الباقية فكانت أقل استخداماً وهي التكاليف المعيارية ومحاسبة المسؤولية وأسعار التحويل

وعائد المساهمة وتحليل المدخلات والمخرجات والبرمجة الخطية، فقد بلغت النسبة المئوية لها ٤,٤٢٪، ٣,٣٣٪، ٤,٢٤٪، ٧,٢٦٪، ٧,٦٪، ٧،٦.٧٪ على الترتيب. وقد يعزى ذلك إلى عدم توفر معلومات كافية لدى العاملين في مجال المحاسبة الإدارية عن هذه الأساليب وعدم تدربهم عليها بالإضافة إلى تعقيد هذه الأساليب. ويتبين من الجدول (٩) أن أكثر القطاعات استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية هو قطاع البنوك حيث استخدم ٨ أساليب من ٩ ثم يليه قطاع الصناعة وقطاع الأسمنت حيث استخدم كل من هذين القطاعين سبعة من تسعة أساليب وبدرجات متفاوتة ثم قطاع الزراعة استخدم أربعة أساليب واستخدم قطاع الخدمات ثلاثة أساليب وقطاع الكهرباء استخدم أسلوبين.

وللتأكد من وجود فروق ذات دلالة معنوية بين القطاعات من حيث درجة استخدامها لأساليب المحاسبة الإدارية فقد طُبّق اختبار مان – وتني غير المعلمي والذي لا يفترض توزيعاً معيناً فوجدت الفروق التي يظهرها الجدول(١٠) وعند تطبيق اختبار Sign لفحص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة التي تنص على (لا تطبق جميع الشركات المساهمة السعودية الأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية)، وذلك من خلال تحديد فيما إذا كان الوسط الحسابي لمدى استخدام هذه الأساليب يساوي (١) فقد تبين أن (١٪ (p>قيمة p لكل من هذه الأساليب تقل عن ١٪. وبناء على ذلك يمكن قبول صحة الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة عن مستوى معنوية ١٪.

الجدول(١٠)
درجة المعنوية للفروق ذات الدلالة الإحصائية بين القطاعات في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية

الأسلوب	البنوك والصناعية	البنوك والأسمنت	البنوك والخدمات	البنوك والكهرباء	البنوك والزراعة	الصناعة والأسمنت	الصناعة والخدمات	الصناعة أوالكهرباء	الصناعة أوالزراعة	الأسمنت والخدمات	الأسمنت والكهرباء	الأسمنت والزراعة	الخدمات والكهرباء	الخدمات والزراعة
الموازنات التشغيلية														
الموازنات الرأسمالية														
التكاليف المعيارية														
محاسبة المسؤولية					٠,٠٧٩١									
تحليل التكلفة والحجم والربح			٠,٠٣٢٢				٠,٠١٢٣							

أسعار التحويل														
عائد المساهمة	٠,٠٢٤١		٠,٠١١٦		٠,٠٠٦٨									
تحليل المدخلات والمخرجات														
البرمجة الخطية														

ولمعرفة فيما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة معنوية بين القطاعات كلها بخصوص استخدام كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية، فقد طبق اختبار كروسكال – والس غير المعلمي الذي أظهر أن هناك فروقاً ذات دلالة معنوية بين القطاعات المختلفة فيما يتعلق باستخدام أسلوب تحليل التكلفة والحجم والربح على مستوى ٠,٠٥٨٢ . وفيما يتعلق بأسلوب عائد المساهمة على مستوى ٠,٠٠٥١، وهذا يعزز نتائج اختبار مان – وتني. ويتبين من النتائج السابقة، باستثناء وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين القطاعات، فيما يتعلق باستخدام أسلوب تحليل التكلفة والحجم والربح، وأسلوب عائد المساهمة، فإنه يمكن قبول صحة الفرضية الثانية من فرضية الدراسة التي تنص على: لا تختلف الشركات المساهمة السعودية من حيث القطاع عن بعضها البعض في درجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

الجدول(١١)
مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية
مرتبة حسب درجة أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي

الميزة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
تساعد في عملية التخطيط	٣,٩٢	٠,٦٢
تساعد في عملية الرقابة	٣,٧٤	٠,٥٥
تساعد في عملية اتخاذ القرار	٣,٦٧	٠,٧٣
تساعد في عملية تقييم الأداء	٣,٥٨	٠,٦٢
تساهم في زيادة الربح	٣,٣٨	٠,٨٥

يظهر الجدول(١١) مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية مرتبة حسب درجة أهميتها، طبقاً لمتوسطها الحسابي، حيث تبين أهم هذه المزايا من وجهة نظر الشركات المستجيبة أن

أساليب المحاسبة الإدارية تساعد في عملية التخطيط وقد بلغ متوسطها الحسابي (٣,٩٢) ، يليها ميزة المساعدة في عملية الرقابة، وقد بلغ متوسطها الحسابي (٣,٧٤). وكذلك يظهر من الجدول أن أهمية جميع المزايا تزيد عن المتوسط الحسابي (٣)، كما يلاحظ أن المتوسطات الحسابية لأهمية هذه المزايا تبلغ أكثر من ضعفي الانحراف المعياري لكل منهما مما يدل على اتفاق المستجيبين حول مدى أهمية هذه المزايا. ولمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات القطاعات المختلفة، فيما يتعلق بكل ميزة، فقد طُبق اختبار كروسكال - والس وكشف عن أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات القطاع. ويتبين من النتائج السابقة أنه لا يمكن رفض الفرضية الثالثة التي تنص على: تزايد أهمية مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في الشركات المساهمة السعودية عن المتوسط.

الجدول(١٢)

العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية

مرتبة حسب درجة أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي

#	العوامل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	عدم توافر الكوادر المحاسبية المؤهلة	٤,٧	١,٦٩
٢	قناعة المحاسب الإداري بالوضع الحالي	٤,٦	١,٥٨
٣	قناعة المدير المالي بالوضع الحالي	٤,٥٨	١,٥٨
٤	عدم توافر المعلومات التي تصف أساليب المحاسبة الإدارية	٤,٣٣	١,٣٣
٥	عدم توافر قواعد البيانات	٤,٣٣	١,٣٣
٦	مقاومة الإدارة للتغيير	٣,٧٩	٠,٧٩
٧	شعور الإدارة بعدم الحاجة للأساليب الحديثة	٣,٧٥	٠,٩٧
٨	ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية	٣,١٧	٠,١٧

يوضح الجدول(١٢) العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية مرتبة حسب درجة أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي، وذلك من وجهة نظر الشركات المستجيبة، حيث يتبين من الجدول رقم(١٢) أن العوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من وجهة نظر المستجيبين يتراوح متوسطها الحسابي ما بين (٣,١٧ و ٤,٧). أما العامل الأول من حيث الأهمية فقد كان عدم توافر الكوادر المحاسبية المؤهلة حيث بلغ متوسطها

الحسابي (٤,٧)، ويمكن تفسير أهمية هذا العامل بأنه منذ فترة زمنية طويلة اعتاد المحاسبون على استخدام مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية (الأساليب التقليدية)، ولم يواكب المحاسبون التطورات الحديثة في المحاسبة الإدارية، وبالتالي أصبح عامل عدم توفر الكوادر المحاسبية المؤهلة يحد من استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه (رمضان، ١٩٩٠) في الأردن، و(الحمود وإبراهيم، ١٩٩٧) في قطر. وفيما يتعلق بالعامل الثاني وهو قناعة المحاسب الإداري بالوضع الحالي فهو يتعلق بالعامل الأول ويرتبط بالعامل الرابع وهو عدم توافر المعلومات التي تصف أساليب المحاسبة الإدارية لأن المحاسبين المؤهلين يستطيعون الوصول إلى هذه المعلومات والمراجع اللازمة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية والمطلوب من المحاسب الإداري والمدير المالي حث الكوادر المحاسبية على مواكبة التطورات العلمية عن طريق برامج التعليم المستمر وعقد الدورات العلمية لمسايرة التطورات العلمية في مجالات العلم المختلفة، ومنها المحاسبة بشكل عام والمحاسبة الإدارية بشكل خاص.

أما بخصوص العامل السادس وهو مقاومة الإدارة للتغيير والعامل السابع شعور الإدارة بعدم الحاجة للأساليب الحديثة والعامل الثامن ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية فيرى الباحث أن هذه العوامل ترتبط بقناعات الإدارة حيث أن استخدام أي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية يجب أن يكون مقنعاً للإدارة بمدى الفائدة التي يمكن جنيها من ذلك. وتتمثل هذه الفائدة في دقة البيانات ومدى مساعدتها للإدارة في أداء وظائفها المتعددة بالإضافة إلى الجدوى الاقتصادية من استخدام هذه الأساليب نظراً لما يمكن أن تتحمله الشركة من تكاليف مرتفعة ناتجة عن تطبيق الأساليب الحديثة مثل تكاليف التدريب للكوادر المحاسبية. وعند تطبيق اختبار كروسكال – والس لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة معنوية بين إجابات القطاعات المختلفة فيما يتعلق بكل عامل من العوامل المحددة على حده تبين عدم وجود فروق جوهرية، باستثناء العامل الرابع، وهو عدم توافر المعلومات التي تصف أساليب المحاسبة الإدارية إذ وجد فرق ذو دلالة على مستوى ٠,٠٥٨. وقد يعزى ذلك إلى اختلاف آراء المستجيبين حول أهمية هذا العامل لعلاقته بالعامل الخامس وهو عدم توافر قواعد البيانات، وبالعامل الأول وهو عدم توافر الكوادر المحاسبية المؤهلة.

الخلاصة

كشفت هذه الدراسة عن مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة السعودية، وقد تبين من خلال الدراسة أن هناك إدراكاً ووعياً كبيراً عند الشركات المساهمة السعودية بأهمية المحاسبة الإدارية، حيث أفاد (٦ , ٩٥ ٪) من الشركات المستجيبة بأن لديها جهة معنية بالمحاسبة الإدارية، وأن أقسام المحاسبة الإدارية تتبع المدير العام ومدير التخطيط والمدير المالي أو رئيس قسم المحاسبة كما أظهرت الدراسة أن أكثر أساليب المحاسبة الإدارية استخداماً في الشركات المساهمة السعودية هي الموازنات التشغيلية (٤ , ٨٤ ٪) ثم أسلوب الموازنات الرأسمالية (٨ , ٧٧ ٪) وأقل أساليب المحاسبة الإدارية استخداماً هي أسلوب البرمجة الخطية وتحليل المدخلات والمخرجات (٧ , ٦٪). وعند تطبيق اختبار Sign أمكن قبول صحة الفرضية الأولى التي تنص على " لا تطبق جميع الشركات المساهمة السعودية الأساليب المختلفة للمحاسبة الإدارية " وذلك عند مستوى معنوية ١٪. وأظهر اختبار مان - وتني فروق ذات دلالة معنوية في حالة استخدام أسلوب تحليل التكلفة والحجم والربح وأسلوب عائد المساهمة على مستوى أقل من ٥٪. وقد جاءت نتائج اختبار كروسكال والس مؤيدة لذلك.

وبخصوص مزايا استخدام أساليب المحاسبة الإدارية من وجهة نظر الشركات المستجيبة، تبين أن أهم مزايا هذه الأساليب أنها تساعد في عملية التخطيط، وأنها تساعد في عملية الرقابة (٣ , ٩٢) ، (٣ , ٧٤) على الترتيب، كما أن أهمية جميع المزايا تزيد عن المتوسط الحسابي وهو (٣).

وفيما يتعلق بالعوامل التي تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية فقد تمثلت في حجم الوحدة الاقتصادية وطبيعة نشاطها (٤ , ٩٢)، وعدم توافر الكوادر المؤهلة (٤ , ٧)، وعدم توافر المعلومات التي تصف أساليب المحاسبة الإدارة (٤ , ٦٠). وبشكل عام، تراوح المتوسط الحسابي للعوامل المحددة ما بين ٤ , ٩٢ و٣ , ١٧ ، وهذا يعني اتفاق آراء المستجيبين حول أهمية هذه العوامل علماً بأن معظم العوامل المحددة تتعلق بإدارة الشركات مما يجعل الحديث عنها حساساً.

التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحث بما يأتي :

١ . عقد المزيد من الدورات التدريبية للعاملين في مجال المحاسبة الإدارية لتوعيتهم بأهمية استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية .

٢ . تسليط الضوء على أهمية استخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في مقرر المحاسبة الإدارية في الجامعات السعودية .

المراجع

أ- المراجع العربية

١ . أبو طالب ، يحيى محمد ، المحاسبة الإدارية نظام المعلومات في مجال التخطيط- الرقابة - اتخاذ القرارات ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ١٩٨٦ ص ص ٧-١٢ .

٢ . الحمود، تركي راجي، وإبراهيم، محمد زيدان، (١٩٩٧) مدى استعمال أساليب المحاسبة الإدارية وطرق تقويم الإنفاق الرأسمالي من قبل الشركات المساهمة القطرية ، المجلة العربية للعلوم الإدارية ، المجلد (٤)، العدد (٢)، مايو . ص ص ٢٤٣-٢٦٧

٣ . رمضان، صايل (١٩٩٠) تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة قطر ، العدد الأول : ص ص ٢٢٩-٢٦٠ .

٤ . الزغيبي والقباني للإستشارات المالية - دليل المساهم (الشركات السعودية المساهمة - مراكز مالية ومعلومات عامة) الربع الرابع ٢٠٠٥م .

٥ . سفيان، سليمان، الشرع، مجيد، المحاسبة الإدارية اتخاذ قرارات ورقابة- دار الشروق للنشر والتوزيع -عمان- ٢٠٠٢ ص ص ٣٧ -٣٨ .

٦ . يحيى ، زياد هاشم ، وطاهر ، كبرى محمد ، وأيوب ، لقمان محمد ، (٢٠٠٠) أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت العراقية - دراسة ميدانية في منشآت مختارة ، مجلة تنمية الرافدين ، كلية الاقتصاد والإدارة ، جامعة الموصل ، العدد ٦١ (٢٢) ص ص ١٥٩ -١٧٣ .

ب- المراجع الأنجيليزية:

- Awad, S.A.M. 1970. Acceptance of Contemporary Management Accounting Techniques in Small Manufacturing Firms: A Study of Selected Medium and Small Manufacturing Companies in the State of Michigan. Un Published PhD. I Thesis, Michigan State University.
- Chiu, J.S. and Change, D.L. 1979. Management Accounting in Taiwan. Management Accounting (USA), June: 50-55.
- Coats, J.B, Smith, J.E, and Stacy. R.J, 1983, Results of a preliminary survey into the structure of Divisionalized companies, Divisionalized performance appraisal and the Associated Role of Managmenet Accounting in Cooper, D.,et.al., Management Accounting Research and Practice, Institute of Cost and Management Accountants.
- Johnson, H.T. 1983. The Search for Gain in Markets and Firms: A review of The Historical Emergence of Management Accounting System. Accounting Organizations and Society, 8 (2/3): (39-146).
- Kaplan, R.S. 1983. Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Management. Accounting Research. Accounting Review, LVIII, (4): 360-373.
- Lovell, A. 1988. Management Accounting under Challenge; Management Accounting. Dec: 44-48.
- Mclean, T. 1988. Management Accounting Education: is Theory Related to Practice? Management Accounting, June: 44-66.
- Pike, H.P. 1988. An Empirical study of the Adoption of Sophisticated Capital Budgeting Practices and Decision Making Effectiveness, Accounting and Business Research, 18 (72): 341-351.
- Ratnatunga, J, Pike, R. J, Pike, R. and Hooley, G.J. 1988. The Application of Management Accounting Techniques to Marketing. Accounting and Business Research, 18 (72): 363-370.
- Roslender, R. 1995. Accounting for Strategic Positioning: Responding to Crisis in Management Accounting. British Journal of Management, 6 (1): 45-57.
- Sabri, Nidal, R. 1986. Application of Managerial Accounting Techniques to Agricultural- Farming Business. A paper Presented in the American Accounting association- Mid Atlantic Regional Meeting Proceedings, May: 97-116.

- Scapens, R.W. 1983. Management Accounting, A change of Emphasis, Management Research and practice, Published by the Institute of Cost and Management Accounting.
- Szendi,J.Z. and Elmore, R.C. 1993. Management Accounting: Are new Techniques Making in-roads with Practioners?. Journal of Accounting Educations 11 (1): 61-76.